

现代内部审计职能转换 必要性及措施

○林婉玲^{1,2}

(1、厦门地震勘测研究中心;2、厦门大学 福建 厦门 361021)

【摘要】 内部审计是我国审计组织体系中的重要组成部分,它通过对企业的经营活动进行监督和评价来促进组织目标的实现,在企业的发展过程中发挥着重要的作用。但是随着现代企业制度的建立,内部审计自身固有的缺陷导致其职能弱化,因而针对现代企业制度的新要求,内部审计的职能必须进行相应的转换,而究竟如何进行职能的转换则需要为之进行认真的探讨和深入的研究。本文在论述内部审计定义的基础上探讨了内部审计的职能及其作用,并对内部审计职能转换的必要性及其措施进行分析和研究。

【关键词】 内部审计 职能 转换 必要性 措施

内部审计是我国审计组织体系中的重要组成部分,在保证我国企业的经营活动合规合法,监督企业按照国家的宏观经济政策发展,防止偏离社会主义市场经济发展方向的方面发挥重要作用。另外,内部审计最重要的作用是在企业的日常经营活动中实施监督和评价,有利于管理者适时调整经营策略以适应瞬息万变的经济环境。但是,由于进入21世纪后经济形势发生了巨大变化,现代企业制度纷纷建立,导致传统的内部审计的职能弱化,因而迫切要求内部审计的职能进行转换。内部审计职能转换是否成功将对企业的发展起到重要作用,因而会计学界对此进行了积极的探讨,试图寻找最佳的解决方案。此文是对最近理论界比较流行的一些关于内部审计职能转换的观点的理解,力求分析现代内部审计职能转换的必要性以及具体运作步骤、措施,对于我国内部审计理论以及实践都具有重要意义。

一、内部审计概述

内部审计是相对于民间审计和政府审计等外部审计而言的,是企业内部的管理机构之一,同时也是我国审计体系的重要组成部分,其存在有其特定的意义,以下就其定义和意义进行说明。

1、内部审计的定义

国际内部审计协会制定的《内部审计实务标准》中对内部审计的定义是:内部审计是一种独立客观的保证和咨询活动,目的是为机构增加价值并提高机构的运作效率,采取系统化、规范化的方法来对风险管理、内部控制及治理程序进行评估和改善,以帮助机构实现目标。而我国的内部审计基本准则中对内部审计的定义则是:内部审计是指组织内部的一种独立客观的监督和评价活动,它通过审查和评价经营活动以及内部控制

的适当性、合法性和有效性来促进组织目标的实现。由以上两者对内部审计的定义中可以看出,内部审计履行的是一种监督和评价职能,对企业的风险管理、内部控制和治理程序进行评估和改善,其最终的目的是帮助组织实现其目标。

2、内部审计存在的意义

内部审计的存在是必须的,因为它在企业的经营发展过程中起着不可替代的作用,有其特定的存在的意义。在我国,内部审计存在的意义有以下几点。

(1)内部审计是我国审计组织体系中的重要组成部分

外部审计通常被称为“经济警察”,是政府维持经济秩序的重要手段,而内部审计则是配合外部审计履行“经济警察”职责的重要部分,因为其能在平时对企业的经营活动进行实时监控,从源头抓起,对防止企业的经营活动违法违规起着不可替代的作用。因此,企业的内部审计是我国审计组织体系中的一个关键环节,是重要的组成部分。

(2)内部审计能协助企业管理者保证企业经营活动的合规与合法

内部审计能对企业的一举一动做到实时监控,并及时通过内部审计报告传达相关信息给企业管理决策者,让管理决策层采取必要的措施进行改进。当然这期间要求内部审计人员必须遵循客观独立的原则,才能保证企业的经营活动真正合规合法。

(3)监督企业按国家的宏观经济政策发展,防止偏离社会主义市场经济的发展方向

众所周知,我国现在实行的经济政策是社会主义市场经济,作为整个经济的细胞,企业必然要按照国家的宏观导向发展,而不能作出违背宏观经济政策的经营决策,坚决走社会主义市场经济的道路,这样才不会偏离国家的经济发展方向。在企业的各个职能部门中最能履行这一职责的正是内部审计部门,这是由内部审计的职能所决定的。

二、内部审计职能及作用分析

由以上内部审计的定义和意义可以看出,内部审计的存在是必然的也是必须的,它的存在对企业的发展有着重要的意义,在企业生产经营过程中起着不可或缺的作用,而这一切都是由内部审计本身的职能所决定的。

1、内部审计的职能

(1)对企业的会计资料及经营活动进行评价

由国际内部审计协会对内部审计的定义可以看出,内部审



计的评价职能所起到的作用是通过对企业经营活动的轨迹——会计资料和经营活动的各个环节的评价来帮助管理层作出正确的决策。2001年美国萨班斯·奥克斯法案302和404条款中也对内部审计师的职责进行了特别的规定,大致内容如下:根据萨班斯·奥克斯法案(以下简称“萨班斯法案”)404条款的要求,管理层需要建立、健全财务报告内部控制,并对其进行评价,同时外部审计师要对上述评价进行再评价。保证对萨班斯法案302、404及其他条款的遵循性是公司管理层不可推卸的责任,帮助管理层履行上述职责是内部审计的职责。参与公司404遵循性工作内部审计的重要工作,但是上述工作要与内部审计总体目标和章程相一致。无论内部审计涉入404遵循性工作中的层次和性质是什么样的,都不应该违背内部审计的客观性和其监督评价公司主要风险区域的职能。可见作为内部审计的传统职能的评价职能在现代仍然起着不可忽视的作用。

(2)通过对企业的经营活动进行监督来预防企业产生违法违规行

青海港(集团)有限公司的董事局主席常德传说过:“内部审计是企业的‘保健医生’,以预防为主,对企业管理的一些漏洞,在一些容易发生问题的地方警钟长鸣。”可见内部审计的一个重要作用就是能起到预防企业违法违规的作用,而预防的意义要远远大于补救,等损失已经造成再来补救,后果只能是亡羊补牢。作为21世纪的企业要想在激烈的竞争中生存下去,容不得有太多的失误,因而,内部审计的预防作用一直备受关注。在我国,内部审计的职能定位一直是“对本单位的财政、财务收支及经济效益进行内部审计监督,独立行使内部审计监督权,即‘监督导向型’”。实践证明“监督导向型”的内部审计在加强经济监督、严肃财经、健全内部控制、减少损失浪费等方面起到了相当的作用。

2、内部审计的作用

(1)有利于保证会计资料的真实可靠、完整,防止做假账

正确无误和完整无缺的会计记录和其他业务资料是正确了解过去、严密控制现在和科学预测未来的依据。保证会计数据的正确性是内部审计最初的也是首要的作用,而这主要是由于在日常业务处理中采取控制措施,使经济业务与会计处理在相互联系、相互制约下进行,做到内部相互监督,从而防止错误发生,即使发生错误也易于自动检测和自动纠正,保证了会计记录的正确和完整。

(2)通过监督和评价来保护企业资产的安全和完整

我国目前正处于企业改制过程中,企业的资产流失特别是国有资产的流失甚是严重,因而保护企业资产的安全和完整备受关注,而内部审计在这其中起了重要的作用。正如国际内部审计协会在内部审计的定义中所述,内部审计的职能之一就是要采取规范化和系统化的方法来对企业的内部控制进行评估和改善。内部控制是对企业财务会计和经营管理活动的总体控制,而内部审计是内部控制的组成部分,所以内部控制包括内部审计,内部审计是对内部控制执行情况的一种评价和监督形式,是对内部控制的控制。一般情况下企业通过建立和健全内部控制,采取严格的控制措施,例如不相容职务的分离,实行限制接近财产和财产盘点核对等手续制度,来做到对财产的购进

和支出、使用等进行严密的监督和控制,从而有效地制止浪费,防止各种贪污舞弊行为,确保财产物资的安全和完整。另外,在此基础上,内部审计再对内部控制制度的执行情况进行评价和监督。可见,内部审计是通过对内部控制的评价和监督来达到其保护企业资产安全和完整的作用。

(3)确保企业的经营政策和国家的财经法规相一致

遵守国家财经法令、财经纪律和各项规章制度是单位领导及其所属各职能部门的职责,内部审计机构审查了处理各种业务必须编制的各种凭证和传递程序,将单位内部各职能部门执行国家财经法纪和规章制度情况,反映给领导,使单位领导得以控制和指挥本单位的一切业务活动必须遵纪守法,防止和纠正各种违法和违规的行为,端正经营方向,维护社会主义市场经济秩序。

(4)协助企业经营方针的制定和落实,以利于实现企业的目标

企业有关经营管理方针的制定,如各部门制定制度、规定、预决算、合同等,必须有内部审计人员参与。内部审计人员在此过程中应充分发挥其作用,从内部审计的角度出发,提供切实可行的意见和建议,协助其经营方针的制定。其次,内部审计人员还应对已经制定的方针政策的落实情况进行监督,促进各项方针的顺利实施,并应对其间出现的问题进行妥善的处理。最后,在一定时期终了,内部审计机构还应对公司的经营方针的落实结果进行评价,检查其目标是否完成并从中总结经验,为以后还需继续实施的方针政策提出更合理的意见和建议,以确保企业能顺利实现经营目标。

(5)对企业的经营管理提出建议和意见,提高企业的经营效益

李金华审计长曾指出“内部审计与国家审计不一样,内部审计机构很重要的一点,就是为你所在的单位和部门在加强管理、提高效益、建立良好的秩序等方面发挥作用,这就是内部审计的主要目标”。从中我们可以看出现代的内部审计是以为提高企业的经济效益而提供服务的,而这种服务又是不同于一般意义上服务行业所提供的服务,是一种全新意义上的“内向型服务”。这主要是因为内部审计部门对机构、组织的管理流程、风险、战略等有着较全面的了解,因此其内部在企业的经营管理决策是提出有效的意见和建议,充当企业的管理顾问,提供咨询服务,为其出谋划策,从而使企业的业务流程得以合理规划,充分调动各部门的积极性,提高整个企业的经济效益。

3、现代企业对内部审计的新要求

所谓的“现代企业”,顾名思义,即要符合社会化大生产特点,适应市场经济体制的要求,体现企业成为独立法人实体和市场竞争主体的要求,在国家法律、法规的约束下,企业具有独立财产权和责任的一种形式。内部审计作为企业自我约束和监督机制的重要组成部分,是建立现代企业制度的一个重要标志,加强内部审计则是企业转化经营机制、适应社会主义市场经济、建立现代企业制度的客观要求。在现代企业制度下,对内部审计工作提出了新的要求。

(1)要与现代企业制度相适应

现代企业要符合社会化大生产的特点,适应市场经济体制

的要求,因而公司治理机构成了现代企业制度的核心。另外,风险管理和内部控制也成为现代企业提高经济效益,实现企业目标的两大重要手段。所以说公司治理、风险管理和内部控制三者是现代企业制度的重要特征。因此,作为现代企业重要的管理机构之一的内部审计也必然将这三者纳入其中,使其成为内部审计的主要内容。风险管理的目标在于以最低的成本实现最大的安全保障,以提高企业的经济效益。因而公司治理和内部控制也应以此为目标。因此这就需要公司治理、风险管理和内部控制三者达到真正的融合,才能把三者的作用都发挥出来,让它们更好地为实现企业的目标服务。然而要使这三者真正达到融合则必须有媒介参与作用,而这一媒介还必须与它们三者都有密切的联系,由于内部审计机构所处的地位恰好符合充当这一媒介的条件,因而内部审计就充当了三者的融合剂。在内部审计的作用下,公司治理、风险管理和内部控制之间相互联系、相互促进来实现企业的目标,帮助内部审计实现其为企业增值的功效。国际内部审计协会(IIA)自2000年起就开始启动的新的内部审计“职业实务框架”(PPF)也说明,实现内部审计的增值功效的主要途径有:第一,全面介入组织的风险管理系统,即通过对风险管理目标设定、风险事项识别、风险评估、风险应对几风险控制活动等风险管理的全过程进行监控、检测和评估,并向管理当局、董事会等报告以更好地履行风险管理职责。第二,紧密结合风险管理已有的评估结果与基础,系统评审组织内部控制的充分性、有效性,控制系统的设计是否健全、有无被一贯地遵循及运行是否有效,即所谓的广义控制测试,旨在找出控制的薄弱环节与改进之举。第三,试就组织的治理流程进行审核、评价,以对其准确性、合规性、有效性形成意见,并提请、协同组织实现各项治理完成目标。可见,随着现代企业制度的建立,内部审计也必须进行相应的转变以适应企业的发展,只有这样才能更好地发挥内部审计的作用,为企业的增值服务。

(2) 应将内部审计的中心转移到经济效益的审计

传统的内部审计是以查错防弊为重点,而随着现代企业制度的建立,经济效益的审计越来越受到企业管理当局的高度重视。经济效益是企业工作的中心,内部审计只有紧紧围绕这一中心多做文章,做好文章才能进一步发挥其作用,体现其价值。内部审计有能力也有必要对影响企业经济效益的关键因素和突出问题进行深入细致地调查,为企业提出有价值的意见和建议,促进企业提高经济效益。

(3) 不仅要事后审计,更重要的是要做到事前和事中审计

由于内部审计所起的更重要的是一种预防作用,这就要求内部审计不仅要能做到事后审计,而且更重要的是做到事前和事中的审计,由于传统的内部审计一般是对企业已经发生的经营活动进行评价和审查,而这种不足往往会导致许多损失的发生,现代企业制度要求企业的经营决策在实施之前就能尽量做到正确,而非等经营决策实施后再来评价其结果,这样才能做到避免决策失误,造成损失,因此需要将内部审计延伸到事前和事中。

(4) 内部审计不仅要做到规范化,而且要注重提高内部审计人员的素质

科学管理是现代企业制度的一个重要特征,实行科学管理就要求企业的各项管理必须规范化,包括企业制度规范化、人员行为规范化、业务流程规范化、最终实现组织的目标。我国内部审计工作起步要晚于西方发达国家,因而水平还比较低,没有形成一个规范化的内部审计制度,造成了内部审计工作的随意性较强,可有可无,许多企业甚至不懂什么是内部审计,严重影响了审计工作的质量。因而建立现代内部审计工作规范,使之更好地为企业发展服务是一件迫切的工作。这一点可以从连续两年我国内部审计具体准则的发布和实施体现出来。另一方面,人员素质的高低是直接影响工作质量的重要因素,现代企业制度对员工素质提出了更高的要求,而对于内部审计工作人员,则不仅要懂得财务知识,还必须拥有金融、法律等知识,涉及到工程,还要有专业人员参与审计,可见只有内部审计人员的素质提高了,内部审计工作质量才有保证,因而提高内部审计人员的素质也是现代企业对内部审计提出的新要求。

三、内部审计职能转换的必要性及措施

内部审计在企业经营管理中所起的作用是由它的职能所决定的。然而随着现代企业制度的建立,对内部审计提出了新的要求,内部审计的职能必须与其相适应才能发挥作用,因而客观情况要求内部审计进行职能的转换。此外,由于内部审计本身的局限,在经济形势日新月异的今天其地位受到严峻的挑战,在新的经济环境下要想发挥内部审计应有的作用也要求其必须进行职能的转换。但是,关键的还是内部审计的职能该如何进行转换的问题,这更是需要我们去认真考虑和深入研究的。

1. 内部审计职能转换的必要性

(1) 经济形势改变导致内部审计职能的弱化

进入21世纪,经济全球化、虚拟化、信息化和股权集中化浪潮滚滚,在外部环境的剧烈变化面前,为了抓住机遇,防范风险,以求得生存和发展,发达国家的大中型企业普遍在管理理念、管理组织、管理内容、管理制度、企业文化、管理方法等方面进行了变革。其中最明显的变革是实施公司治理改革,强化风险管理,完善内部控制,企业发生的这些变化使内部审计传统的评价和监督职能受到挑战,再加上内部审计的地位长期受到忽视,其变化步伐远远跟不上企业制度的变革,导致其职能明显弱化,更加不适应经济形势的发展,因而内部审计职能的转换势在必行。

(2) 内部审计的内容过于简单限制了其作用的发挥

目前我国内部审计工作基本上还是查错防弊,其主要是围绕着财务信息的真实性与准确性,政策法规的遵循及财产的安全与完整等方面展开,而缺乏对风险管理、经济效益等进行审计,没有对组织内部管理结构、内部控制状况、各岗位业务规范状况等做出评价和提出建议,更未对一些重要的深层次的问题如管理制度、政策法规、社会环境、监督体系等方面进行研究。尤其是随着现代企业制度的建立,导致经营情况不断发生变化,而内部审计却发展缓慢,内容过于狭窄,跟不上客观环境的变化,导致其作用无法发挥出来。可见,内部审计职能的转换是必要的。

(3) 内部审计传统的地位受到挑战

在我国,内部审计往往被认为是外部审计的补充,企业内

部审计部门往往不是企业自己在完善内部控制过程中自发的要求,而是政府主管部门和审计部门的强制要求,甚至是下级单位为了与上级单位对口而成立的,因此,内部审计在企业、单位内部往往很被动。内部审计地位不高,决定了内部审计的独立性和权威性受损,因而其作用也大大削弱,甚至是企业的“冷宫”地位岌岌可危。

2、内部审计职能转换的措施

(1)内部审计外部化

内部审计外部化是指企业或部门聘请外部审计人员来执行内部审计工作,内部审计人员由企业内部转向企业外部。这边所指的内部审计外部化主要是把内部审计的实施方式从单一依靠内部审计人员的力量向与外部审计结合的方向发展。由于内部审计的工作包括对财务数据真实性、合法性的审计和对企业经营管理的绩效评价与提供建议两部分,对于第一部分企业完全可以委托外部审计人员按照企业内部审计的目的进行审计,这样不仅可以做到资源的有效配置,还能保证会计信息的真实、合法和完整。对于第二部分,由于内部审计比较熟悉企业的内部经营管理情况,工作的重点也能有的放矢,提高工作的效率,因此应当由企业内部的审计人员承担。

(2)保障内部审计人员的独立性和客观性

内部审计人员的独立性是指内部审计人员必须置身于审计活动之外,自主地、不受约束地履行审计职责。内部审计人员的客观性是指内部审计人员应实事求是,保证公正的、不偏不倚的职业态度和操守。由国际内部审计协会和我国内部审计协会对内部审计的定义都可以看出,要使内部审计真正发挥评价、监督的职能,要取决于内部审计人员的独立性和客观性。但是应该如何加强和保障内部审计人员的独立性和客观性呢?具体措施如:合理设置内部审计机构;用法律规范保障内部审计人员的独立性,使其纳入法制化轨道;建立内部审计人员定期轮换制;建立激励约束机制,对内部审计人员的工作和业绩进行监督、考评;配备业务水平高,具有良好职业道德的内部审计人员等等。通过以上措施的实行,能够合理保证内部审计人员的独立性和客观性,从而从根本上实现内部审计的独立性。

(3)服务领域的扩大

服务领域的扩大是内部审计发展的必然趋势。随着现代企业制度的建立,外部职业机制的加强,内部管理水平的提高,内部审计职能也必然在客观上从传统的“查错防弊”转向现代的咨询服务职能。因而内部审计的工作范围也将由对财务数据和会计报表扩展到企业的经营、生产、质量等管理领域。首先为企业内部的经营业绩、管理水平考核提供客观和准确的数据。其次为了适应现代市场经济,内部审计应通过对企业会计系统、管理系统、资本保全系统、成本控制系统等进行监控,为促进企业改善经营管理,健全内部控制而发挥企业的监督作用。第三,应大力开展经营管理效益审计,为企业内部的生产资源的优化配置的科学决策发挥顾问咨询的作用。

(4)提高审计人员的素质,即从单纯的财务人员向具有综合素质和能力多元化人才转变

内部审计人员应该从单纯的财务人员向具有综合素质和能力多元化人才的结构转变。所谓具有综合素质和能力多元

化,即指内部人员应该具备良好的职业道德、熟练的现代计算工具操作技术和较强的解决问题的能力,另外在知识结构上不仅要熟悉会计、审计、税务等知识还要非常熟悉经营管理、工程技术、金融、法律等方面的知识。此外,为了要使自己适应不断变化的内部审计工作,内部审计人员还要及时更新知识、提高应变能力,只有这样才能适应高层次的审计工作的需要。

(5)内部审计理念的改变

2003年9月,国际内部审计师协会(简称IIA)总部前执行副主席理查德钱伯斯先生(Richard F. Chambers)访华,他在北京举办的国际内部审计高级研讨班演讲的专题之一《国际内部审计的发展趋势》中提到的三大发展趋势:一是重新介入内部控制;二是推动更有效的公司治理;三是对内部审计师的期望在改变。2004年12月,IIA发布了美国反欺诈性财务报告委员会(简称COSO)的《企业风险管理——一体化框架》。该框架规定了必不可少的企业风险管理的八个相关组成部分,讨论了关键的企业风险管理原则、概念、效果和局限性等内容,建议用一种企业风险管理的共同语言,为企业风险管理提供方向和指南。综上所述可以看出国际内部审计三大发展趋势中,前两大趋势——重新介入内部控制和推动更有效的公司治理,重视的是加强企业的制度建设;后一趋势——对内部审计师的期望在改变,强调的是提高内部审计人员的整体素质。制度建设加强了,管理漏洞堵塞了,人的素质又相应提高了,企业所面临的风险自然会大大减少,即使出现风险也会采取措施加以防范或控制。这就是IIA提出的国际内部审计三大发展趋势的高明之处。所以面对国际内部审计的发展趋势,我国的内部审计的理念也该发生改变,从以前的评价和监督职能过渡到以咨询策划和为企业的经营决策出谋划策为主的服务职能。

四、结论

内部审计必须是随着企业的发展而发展的,企业的经营情况发生改变,管理制度发生变革,都是企业内部审计发展的动力,内部审计的职能必须跟随着企业管理的需要而发生相应的转换。内部审计只有立足于企业经营管理的需要,以为企业的增值为目标,不断提高审计工作的质量,才能真正发挥有效的作用。

【参考文献】

- [1] 刘实:论企业管理变革对内部审计的影响[J].审计研究,2004(2).
- [2] 金虹、刘凯、赵树清等:美国萨班斯·奥克斯法案302和404条款下内部审计师的职责(部分)[DB/OL].中内协网, www.ciaa.com.cn, 2004-05-26.
- [3] 朱常波:浅谈企业内部审计的服务职能[J].中国内部审计, 2004(9).
- [4] 程芙蓉:内部审计发展趋势得思考[J].审计月刊, 2004(7).
- [5] 刘益平:内部审计控制与现代审计的关系[J].审计与经济研究, 2004(3).
- [6] 于玉林:内部审计在企业治理、风险管理和内部控制中的作用[J].审计月刊, 2005(3).